

# VAN INRICHTINGSLEER NAAR ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE

ENIGE BESCHOUWINGEN OVER DE HERZIENING VAN  
HET BETREFFENDE STUDIEPROGRAMMA VAN  
HET NEDERLANDS INSTITUUT VAN ACCOUNTANTS

door C. L. Spits, ec. drs., en F. D. Zandstra, ec. drs.

## 1. INLEIDING

Kortgeleden heeft het Nederlands Instituut van Accountants zijn studieprogramma voor het vak Inrichtingsleer grondig herzien.

In het algemeen kan worden gesteld, dat de studieprogramma's van het N.I.v.A. - en met name die voor de beide hoofdvakken inrichtingsleer en controleleer - een interessante lectuur zijn voor ieder, die in beknopt bestek georiënteerd wil zijn over de stand van het onderwijs in het vak accountancy en indirect dus ook over de stand van de vakbeoefening. Maar niet alleen de stand van het vak kan men er uit leren, doch ook zijn ontwikkeling, namelijk wanneer er wijzigingen in het studieprogramma worden aangebracht. Indien, zoals bij de huidige herziening het geval is, deze wijzigingen dan bovendien nog ingrijpend zijn, dan is er alle reden om er ook in dit Maandblad aandacht aan te besteden. Blijkbaar heeft zich in dit vak sinds het vorige studieprogramma van kracht werd (1940) een ontwikkeling voorgedaan, die het Bureau der Examens van het N.I.v.A. aanleiding heeft gegeven om tot een herziening over te gaan. Dat er veranderingen zijn opgetreden is bekend bij ieder, die de ontwikkeling van het vak, al is het maar op een afstand, heeft gevolgd. Interessant zal het echter zijn te bezien, welke veranderingen als belangrijk worden onderkend en op welke wijze zij in het studieprogramma hun weerspiegeling vinden. Langs deze weg kan worden nagegaan hoe een instelling, die zulk een groot aandeel heeft in de opleiding van Nederlandse accountants, de *stand van het vak op dit moment* ziet, als ook de ontwikkeling *in de naaste toekomst*, want elk studieprogramma is in bepaalde mate ook een *streefprogramma*.

De schrijvers van de hierna volgende beschouwingen hebben deel uitgemaakt van de werkcommissie, die het nieuwe studieprogramma heeft voorbereid. <sup>1)</sup> Hoewel zij hier geheel voor eigen verantwoordelijkheid schrijven - dus niet namens de genoemde commissie of namens het Instituut - mag van hen toch niet een critische behandeling van het nieuwe studieprogramma worden verwacht. Deze zal door anderen moeten worden gegeven.

Evenmin is het de bedoeling om gedetailleerd op de inhoud van het nieuwe programma, respectievelijk van de aangebrachte wijzigingen in te gaan. <sup>2)</sup>

De schrijvers willen zich hier gaarne beperken tot het aangeven van enkele hoofdlijnen van deze herziening en vervolgens - eveneens in hoofdlijnen - enkele consequenties in het licht stellen, die naar zij menen thans reeds van betekenis zijn en dat nog in toenemende mate zullen worden.

Wat dan de herziening zelve betreft menen zij, dat op *twee hoofdkenmerken* van het nieuwe studieprogramma moet worden gewezen, te weten enerzijds de ruimere aandacht voor het organisatorische element, anderzijds

<sup>1)</sup> Deze werkcommissie was als volgt samengesteld: Prof. Dr. H. J. van der Schroeff, C. L. Spits, ec. drs. (voorzitter), R. W. Starreveld en F. D. Zandstra, ec. drs. (secretaris).

<sup>2)</sup> Het nieuwe programma is gepubliceerd in het orgaan van het N.I.v.A., *De Accountant*, 65e jaargang no. 6 februari/maart 1959. Deze publicatie gaat vergezeld van een Introductie, die een gedetailleerde vergelijking van het nieuwe programma met zijn voorganger geeft, alsmede een uitvoerige motivering van de ingevoerde veranderingen.

het naar voren brengen van de algemene beginselen. Deze twee hoofdpunten, die overigens nauw met elkaar zijn verbonden, komen achtereenvolgens aan de orde in de paragrafen 2. en 3. van dit artikel.

Aan de behandeling van enige belangrijke mogelijke *consequenties voor de beroepsuitoefening* zal paragraaf 4. van dit artikel worden gewijd. Daarbij zal onderscheid worden gemaakt tussen de adviserende functie van de accountant (paragraaf 4.3.) en zijn controlerende functie (paragraaf 4.4.).

## 2. MEER AANDACHT VOOR HET ORGANISATORISCHE ELEMENT

### 2.1. *Verandering van de naam van het vak*

Wat het allereerst opvalt, wanneer men het oude en het nieuwe studieprogramma naast elkaar legt, is de verandering in de *naam* van het vak: de vanouds bekende naam inrichtingsleer is vervangen door (leer van de) *administratieve organisatie*.

Wanneer men de inhoud van een studieprogramma verandert en tevens de naam, dan moet tussen die beide veranderingen wel een nauw verband bestaan. Dat is ook het geval: in het nieuwe studieprogramma is in veel sterkere mate dan vroeger aansluiting gezocht tussen de administratieve organisatie en de gehele interne organisatie der (bedrijfs)huishouding, en ook in ander opzicht veel meer plaats ingeruimd voor het organisatorische element.

Deze veranderingen in het studieprogramma weerspiegelen een ontwikkeling, die al jarenlang gaande is en die men thans ook in de naam van het vak tot uitdrukking heeft willen brengen. Voor de kring van vakgenoten was dit uiteraard nauwelijks nodig geweest. Daarbuiten wekt de naam „inrichtingsleer” echter nog dikwijls misverstand, in die zin, dat men bij die term primair of uitsluitend denkt aan het inrichten van boekhoudingen. Te weinig nog is ook bij het bedrijfsleven bekend wat tot het vakgebied van de accountant moet worden gerekend.

Daarvan geeft de benaming administratieve organisatie - die overigens in ons vak al lang werd gebruikt als (bijna) synoniem met inrichtingsleer - zonder twijfel een beter beeld.

### 2.2. *Administratie en organisatie*

Het zal weinig betoog behoeven, dat de inhoud, die men toekent aan het begrip administratieve organisatie, in belangrijke mate wordt bepaald door wat men verstaat onder „administreren”. Bij de samenstelling van het nieuwe studieprogramma heeft een *ruime* interpretatie van dit begrip voor ogen gestaan. Deze opvatting is aanmerkelijk ruimer dan die, welke vroeger veelal golden en ook thans nog aanhang vinden, maar deze verruiming wordt noodzakelijk geacht, omdat alleen op deze wijze tot een doelmatige probleemstelling - niet alleen in de theorie, doch ook in de praktijk - kan worden gekomen.

Deze begripsomschrijving is bij het nieuwe programma vermeld, niet in het programma zelf - om dogmatiek te voorkomen - doch als een soort verantwoording in de Toelichting bij het programma. Het lijkt ons nuttig deze omschrijving ook hier weer te geven, omdat zij op scherpe wijze aangeeft in welk perspectief het vak thans wordt gezien. „Administreren”, zo luidt deze zienswijze, „is het systematisch vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding en ten behoeve van de verantwoording, welke daarover moet worden afgelegd.”

Het is niet de bedoeling om deze omschrijving nader te analyseren en

ons hier bezig te houden met de problemen, welke de afgrenzing ten opzichte van andere vakgebieden meebrengt.

Wat wij hier vooral willen onderstrepen is, dat bij de probleemstelling, die deze omschrijving inhoudt, de doelstellingen van het administreren en dus ook van de administratieve organisatie, moeten worden gezocht *in de interne organisatie van het bedrijf*.

Daarmede vangt dit nieuwe studieprogramma dan ook aan. Na een kort gehouden eerste hoofdstuk (gewijd aan de grondbegrippen administreren, administratie en administratieve organisatie) volgt direct een hoofdstuk, dat luidt: „Doeleinden van het administreren; de functies van de administratie”. Bij de daar gegeven functie-analyse is uitgegaan van de grondtrekken ener organisatie. Er is een bepaalde arbeidsverdeling in leiding, subalterne leiding en uitvoering. De leiding in al haar geleidingen heeft informatie nodig ter voorbereiding van haar beslissingen. Voorts is administratie nodig voor het sturen van de organisatie, voor het plannen, voor het geven van opdrachten en instructies, voor het leiden en toezicht houden „van boven naar beneden” en voor het afleggen van rekening en verantwoording in omgekeerde richting.

Dit zijn slechts enkele grondtrekken. Het spreekt vanzelf, dat hieraan vele verdergaande organisatie-problemen zijn verbonden. De voornaamste daarvan zullen in de volgende paragrafen nog kort worden aangegeven.

Deze paragraaf willen wij echter niet afsluiten zonder er met nadruk op te wijzen, dat het uitgaan van de functies van de administratie, zoals dat zojuist als kenmerkend voor het nieuwe studieprogramma werd aangegeven, nog in een ander opzicht van belang is dan alleen in dat van het naar voren brengen van het organisatorische element. Er is hier sprake van een zeer bepaalde beschouwingwijze - men zou deze de *functionele beschouwingwijze* kunnen noemen - die in paragraaf 3. van dit artikel nog nader onze aandacht zal hebben, onder het hoofd: meer aandacht voor de algemene beginselen.

### 2.3. *Specifieke organisatie-vraagstukken als onderdelen van de administratieve organisatie*

Zoals reeds werd opgemerkt, is het hoofdstuk van het nieuwe studieprogramma, dat zich met de functie-analyse van het administreren bezig houdt (hoofdstuk 2), gebaseerd op slechts een eerste schets van het organisatie-probleem. De daarop volgende hoofdstukken zijn gewijd aan de nadere uitwerking van een aantal specifieke probleem-complexen, die voor het gebied van de administratieve organisatie van grote betekenis zijn. Wij moeten op deze plaats volstaan met deze problemen kort aan te duiden. Deze aanduiding is op zichzelf echter reeds voldoende om aan te geven hoe wij het terrein van de administratieve organisatie zich uitstrekt, wanneer men ernst maakt met de organisatorische kant van het vak.

De titel van hoofdstuk 3 van het nieuwe studieprogramma voert ons direct in zulk een probleem-complex binnen: „De administratie als waarnemingsmiddel ten behoeve van de leiding”. Wij betreden hier het terrein, dat men kan aanduiden als het gebied van de *informatie*. Aangevangen wordt met een analyse van de informatie-behoeften en vervolgens wordt nagegaan welke rol de administratie - in de ruime zin, waarin het begrip hier wordt gehanteerd - daarbij speelt of kan spelen. Tot goed begrip zij hier meteen aan toegevoegd, dat de administratie slechts als één van de waarnemingsmiddelen wordt genoemd en dat het informatie-vraagstuk in het bedrijf dus bepaald niet bij uitsluiting als een administratief-organisatorisch vraagstuk mag worden gezien. Maar toch zal het duidelijk zijn, dat

hier voor de administratief-organisatorische deskundige een belangrijke taak is weggelegd.

Dezelfde opmerkingen kunnen worden gemaakt met betrekking tot het volgende hoofdstuk (4), waar de administratie aan de orde komt als *communicatiemiddel* en waarbij het dus gaat om het overbrengen van informatie. Ook hier ligt een uiterst belangrijk werkterrein voor de organisator in het algemeen (er is een nauwe relatie tussen de organisatie van het bedrijf en de communicatiebehoefte, waarin moet worden voorzien) en voor de administratief gespecialiseerde in het bijzonder (schriftelijke communicatie is een van de belangrijkste vormen). Men denke slechts, bij wijze van voorbeeld, aan de betekenis van het formulierenstelsel voor het regelen van de uitvoering en voor de rapportering daarover.

Hebben wij hiermede twee werkterreinen aangeduid, die nog onvoldoende worden gerekend tot het gebied van de administratief-organisatorische deskundige, met het hiernavolgende is dat gelukkig weinig of niet het geval: dat van de *beveiliging* en de *controle*. Wij behoeven hier dan ook niet verder op in te gaan, al dient wel te worden opgemerkt, dat deze problematiek, die in de oude leidraad met één korte regel was aangeduid, hier - nu zij wordt geplaatst onder het organisatorische gezichtspunt - is uitgewerkt tot een geheel hoofdstuk (5).

Tenslotte dient hier het vraagstuk te worden genoemd, dat in zekere zin een sluitstuk vormt op de reeds genoemde en waaraan eveneens een afzonderlijk hoofdstuk (6) van het nieuwe programma wordt gewijd: *De plaats van de administratie in de interne organisatie*. Zeker, men kan betogen, dat hier in het bijzonder een hoofdstuk uit de interne organisatie is overgebracht naar de administratieve organisatie, maar dan is dat geschied om wel zeer zwaar wegende redenen, want wie meer dan de administratief-organisatorische deskundige en de administrateur dienen zich van deze problematiek rekenschap te geven (integratie en differentiatie van administratie; centralisatie en decentralisatie; bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de leider der administratie; functie en plaats van de interne controle-afdeling, de interne accountant, de controller en andere functionarissen)?

#### 2.4. Administratieve werkzaamheden als organisatie-object

Met de hiervoor gegeven opsomming van problemen zijn de relaties tussen administratie en organisatie, zoals deze zich in het vak administratieve organisatie voordoen, nog niet volledig behandeld.

Er schiet nog minstens één bijzonder belangrijk terrein over, namelijk dat, waar de administratieve werkzaamheden zelf object van organisatorische bestudering en regeling vormen. In het nieuwe studieprogramma komt deze relatie op twee verschillende plaatsen aan de orde.

In de eerste plaats in hoofdstuk 7<sup>3)</sup>, dat de titel draagt: „*De organisatie van de administratieve arbeid binnen de afdeling administratie*”. Het gehele arsenaal van organisatorische hulpmiddelen en technieken, dat men in het vuur brengt om het bedrijf als geheel, of bepaalde onderdelen zoals met name een bepaald productie-proces, te beheersen en tot grotere productiviteit te brengen, kan ook gebruikt worden voor de beheersing en verbetering van de administratieve arbeid: arbeidsverdeling, machinale hulpmiddelen,

<sup>3)</sup> Dit hoofdstuk is het laatste van deel I van het programma, welk deel is gewijd aan *Algemene beginselen*. Het nieuwe programma bestaat in totaal uit drie delen. Deel II heet: „*Typologie der toepassingen*”; Deel III: „*Hoofdpijnen van de administratieve techniek*”. De structuur van het nieuwe programma komt hieronder in paragraaf 3. van dit artikel nog nader aan de orde.

planning, werkvoorbereiding, efficiency-controle, formuleren, instructies, enz. Een deel van deze methoden en technieken is typisch administratief-organisatorisch, een ander deel veel minder of in het geheel niet. Maar voorzover dit werktein uit dien hoofde niet tot de administratieve organisatie zou behoren, behoort het er toe uit hoofde van het object: de administratieve werkzaamheden. En ieder, die de praktijk op dit gebied kent, weet hoeveel er in vele Nederlandse bedrijven - het zij gezegd met alle respect voor hetgeen reeds tot stand is gebracht - nog te doen valt ter verbetering van de administratieve efficiency.

De hier bedoelde relatie tussen organisatie en administratie komt, onder een ander gezichtspunt, opnieuw aan de orde in Deel III van het nieuwe studieprogramma: „*Hoofddlijnen van de administratieve techniek*”. Dit deel vangt aan met een hoofdstuk (no. 11), getiteld: „*Ontleding van het administratie-proces in fasen*”.

Hier wordt het administreren, met name voorzover het is gericht op boekhouding en statistiek, gezien als een productie-proces. Uit bepaalde grondstoffen - de primaire waarnemingen en vastleggingen - wordt na een zekere bewerking (ordening, samenvatting, controle) een eindprodukt vervaardigd (de verstrekte informatie). In een volgend hoofdstuk (12) wordt deze administratief-technische analyse nog verder voortgezet.

Deze analyses en deze beschouwingwijze dienen, naar ons stellige oordeel, te worden beschouwd als van fundamentele betekenis voor de verdere uitbouw van ons vak. Wanneer in het raam van de stormachtige ontwikkeling die thans gaande is (automatisering) wel is gesteld, dat nodig is een „rethinking” van wat administratie is en doet, dan eist dat een bezinning op zulke beginselen als hier aan de orde zijn. Men behoeft trouwens niet alleen aan de automatisering te denken. Ook bij de hierboven genoemde toepassing van de organisatorische hulpmiddelen en werkwijzen op de administratieve arbeid - men denke slechts aan de methodestudie - komt dit alles naar voren. De organisatorische beschouwingwijze doet ons hier stuiten op een van de fundamenten van ons vak.

## 2.5. Toenemende belangstelling voor organisatie-problemen

In hoeverre is al deze nadruk op de organisatorische zijde van ons vak - zoals deze, naar hierboven gebleken moge zijn, in het nieuwe studieprogramma van het N.I.v.A. tot uitdrukking komt - nu typerend voor het huidige stadium van ontwikkeling?

Voor de beantwoording van deze vraag mogen wij thans niet verwijzen naar het oude programma (dat zich inderdaad weinig met organisatieproblemen bezighield), omdat wij ons dan schuldig zouden maken aan een *petitio principii*. Wanneer wij naar een maatstaf daarbuiten zoeken, is wellicht geen betere te vinden dan de inhoud van het vakblad, waarin wij hier schrijven. Daarbij verkeren wij in de gelukkige omstandigheid, dat wij kunnen terugvallen op een zeer representatieve steekproef, welke in het jaar 1949 plaatsvond in de vorm van een Jubileumbundel bij het 25-jarig bestaan van het M.A.B. In deze tweedelige bundel werden de belangrijkste bijdragen samengevat, die sinds 1924 in dit blad zijn verschenen.

Zien wij eerst naar het hoofdstuk Inrichtingsleer. Men vindt dit in het tweede - dikste - deel, gewijd aan de „Accountancy” (het eerste deel, waarop wij aanstonds nog terugkomen, draagt als titel „Bedrijfsuishoudkunde”). In dit deel zijn in totaal 52 artikelen samengebracht, waarvan 46 gerangschikt onder het hoofd „Leer van de controle” en zegge en schrijve 6 onder „Leer van de inrichting”. Deze 6 artikelen beslaan 113 van de 730

bladzijden van de bundel. Ongeveer de helft er van is zonder of van zeer geringe organisatorische strekking.

In de bundel Bedrijfshuishoudkunde (Deel I) komt het organisatievak er nog slechter af. Dit deel bevat 22 artikelen „van blijvende waarde”, verdeeld over de belangrijke onderdelen van de bedrijfseconomie: algemeen (voornamelijk het object der bedrijfshuishoudkunde), leer van de kostprijs, leer van de financiering, waarde en winst. Het hoofdstuk „interne organisatie” ontbreekt geheel!

Zonder twijfel zal een volgende Jubileumbundel van het M.A.B. (bij het 35-jarig bestaan?) een ander beeld vertonen. De laatste jaren treffen wij in toenemende mate artikelen aan op het gebied van de interne en administratieve organisatie, en bedriegen de voortekenen niet, dan zal deze tendentie eerder groeien dan afnemen.

Dat de aandacht van de accountants voor organisatorische problemen de laatste jaren levendig is en toeneemt, kan nog met vele voorbeelden - onder meer oraties van nieuw benoemde hoogleraren en lectoren, onderwerpen van studievergaderingen van het N.I.v.A. en van Accountantsdagen - en cijfers aangetoond worden. Wij willen daarvan afzien, maar toch gaarne nog op één feit wijzen, omdat dit zo bijzonder veelzeggend en bovendien uiterst actueel is. Wij doelen op het feit, dat het N.I.v.A. dit voorjaar een reeks cursorische voordrachten heeft georganiseerd over het onderwerp „Interne organisatie” en dat op deze voordrachten is ingeschreven door niet minder dan  $\pm$  350 leden van het Instituut, dat thans circa 1.500 leden telt.

### 3. MEER AANDACHT VOOR DE ALGEMENE BEGINSELEN

#### 3.1. *De functionele beschouwingwijze*

Uit het voorgaande moge duidelijk zijn geworden, dat de aansluiting van de administratieve organisatie bij de gehele interne organisatie der (bedrijfs-) huishouding als een van de voornaamste kenmerken van het nieuwe studieprogramma kan worden beschouwd. Zij is dat echter niet alleen uit het oogpunt dat hierboven vooral onze aandacht had: het accentueren van het organisatorische element. Zij houdt tevens in, dat hiermede een veel ruimere plaats wordt toegekend aan de algemene beginselen. En méér dan een ruimere plaats: de eerste plaats.

Dit aspect moge hieronder nader worden toegelicht.

Aan het slot van paragraaf 2.2. hierboven werd er reeds op gewezen, dat het nieuwe programma wordt gekenmerkt door een *functionele* beschouwingwijze van de stof. Het nieuwe programma *vangt aan* met een analyse van de functies van de administratie in de (bedrijfs)huishouding. De „doeleinden van het administreren” - welk synoniem eveneens wordt gebruikt - vormen dus het uitgangspunt voor de gehele verdere analyse. Dit houdt overigens niet in, dat elk volgend hoofdstuk van het programma een strikt logische deductie vormt ten opzichte van de in het begin onderscheiden doeleinden. Door een dergelijke deductieve werkwijze zou men in strijd komen met het karakter van een studieprogramma. Dit is geen leerboek, laat staan een strikt theoretisch leerboek.

Deze functionele beschouwingwijze treft men ook aan in andere delen van de nieuwe studie-leidraad. Hierboven - paragraaf 2.4. - kwam reeds ter sprake, dat het Deel III „Hoofddlijnen van de administratieve techniek” aanvangt met een analyse van het administratie-„proces” in fasen. Ook deze proces-analyse heeft een functioneel karakter. De administratie wordt hier bestudeerd in haar functie(s) van verwerver, verwerker en verstrekker van informatie, waarbij het hier dan gaat om de „technische” consequenties.

Gesteld moet worden, dat het oude studieprogramma leidde tot een beschouwingswijze, die men *instrumenteel* zou kunnen noemen. Het administratieve vraagstuk werd overwegend gesteld als het vraagstuk van het registreren van het bedrijfsgebeuren. Aan de doelstellingen van dit registreren werd weinig of geen aandacht besteed, althans niet in de tekst van het programma Inrichtingsleer. <sup>4)</sup>

Men ging na een enkel hoofdstuk „Algemene beginselen en methoden” direct over tot de verschillende onderdelen van de administratie, zoals de administratie van de goederenbeweging, van de geldbeweging, de loonadministratie, enz. Men analyseerde het „instrument” van de administratieve organisatie, bestudeerde zijn materiële inhoud, doch schonk aan de functies van dat instrument in de bedrijfshuishouding niet expliciet aandacht. Men zou het ook zo kunnen zeggen: in het oude programma ging het primair om het „wat”; in het nieuwe programma wordt het „waarom” meer naar voren gebracht. En deze term „naar voren gebracht” dient men daarbij niet alleen in figuurlijke, doch ook in de meest letterlijke zin te verstaan.

Om dit aan te tonen is het wenselijk de structuur van het nieuwe programma nog iets nader te bezien, in vergelijking tot die van het oude.

### 3.2. De structuur van het nieuwe studieprogramma

De oude studieleidraad bestond uit 9 onderdelen - gemerkt A t/m I - waarvan deel A getiteld was: „Algemene beginselen en methoden”. De daaropvolgende 7 onderdelen hielden zich bezig met zulke onderwerpen als hierboven reeds ter sprake kwamen: de administratie van de goederenbeweging, idem van de geldbeweging, van het loon, het productie-proces, beleggingen met periodieke inkomsten, enz. Kortom, met wat men kan noemen: de materiële inhoud van het vak. Deel I, tenslotte, handelde over de toepassing op bepaalde categorieën van bedrijven.

Betekende dit op zichzelf reeds, dat de „Algemene Beginselen en methoden” een betrekkelijk klein deel van het programma uitmaakten (1 van de 9 delen), wanneer men de inhoud van dit deel A nader beziet, dan wordt deze conclusie nog belangrijk versterkt. Van de 8 paragrafen waren slechts de eerste 4 - die overigens slechts uit enkele regels en soms één enkele regel bestonden - van waarlijk principiële betekenis.

De *nieuwe* leidraad bestaat uit 3 hoofddelen, die ieder ongeveer even groot zijn als de gehele oude leidraad. Deze 3 delen zijn getiteld:

- I. Algemene beginselen.
- II. Typologie der toepassingen.
- III. Hoofdlijnen van de administratieve techniek.

In deel II vindt men practisch geheel de onderdelen B t/m I van de oude leidraad terug, hier en daar met enige wijzigingen en aanvullingen en onderdeel I bovendien in een nieuwe systematiek.

<sup>4)</sup> Men mag hieruit niet de conclusie trekken, dat in het verleden de aanstaande accountant weinig werd geleerd omtrent de functies van de administratie in de huishouding.

In de eerste plaats zegt de tekst van een studieprogramma uiteraard niet alles omtrent de wijze, waarop het vak wordt gedoceerd, resp. bestudeerd.

Maar wat vooral moet worden onderstreept is, dat deze materie wel degelijk ook in het leerprogramma aan de orde kwam, namelijk bij het vak *bedrijfseconomie*, waarvan de leer van de *interne organisatie* een belangrijk onderdeel uitmaakt.

Men vermeldde het betrokken deel van deze stof niet opnieuw in het studieprogramma Inrichtingsleer. Dat daardoor de aansluiting tussen interne en administratieve organisatie soms in het gedrang kwam, behoeft geen betoog. Hierboven in paragraaf 2. moge reeds zijn gebleken, dat de vernieuwing op dit punt méér is geweest dan een herhaling van leerstof: het betrokken deel van de interne organisatie is verder uitgewerkt en is toegespitst op de administratieve organisatie.

De vernieuwing van het programma dient dan ook voornamelijk te worden gezien in de delen I en III. Formeel zou men deze delen kunnen zien als een gesystematiseerde uitwerking van het onderdeel A van de oude leidraad; in feite hebben wij hier echter met iets geheel nieuws te maken.

Ten aanzien van deel I bleek dit reeds uitvoerig in paragraaf 2. van dit artikel. De 7 hoofdstukken, waaruit dit deel bestaat, kwamen daar alle reeds ter sprake. Zij handelen met name over de functies van de administratie en een aantal belangrijke organisatorische problemen, dat van de „interne controle” daaronder begrepen.

Deel III van het nieuwe programma „Hoofddlijnen van de Administratieve Techniek” kan men zien als een uitwerking van de oude paragraaf A 7 (Technische hulpmiddelen). Deze uitdijning is niet alleen een kwantitatieve, corresponderend met de grote toeneming van de betekenis dezer hulpmiddelen in de praktijk. Zij is tevens van principiële aard - tot uiting komend in het feit, dat een paragraaf is uitgegroeid niet tot één hoofdstuk, doch tot een drietal, ondergebracht in een afzonderlijk deel - omdat ook hier weer ruime aandacht is geschonken aan de algemene beginselen. In velerlei opzicht heeft men hier te maken - het bleek ook reeds in paragraaf 2.4. hierboven - met een afzonderlijke, *administratief-technische beschouwingwijze* van de administratie, welker fundamentele betekenis nog niet geheel valt te overzien.

### 3.3. *Betekenis van de algemene beginselen voor onderwijs en praktijk*

Bij de samenstelling van het nieuwe programma, aldus zou men het voorgaande kunnen samenvatten, is er voor alles naar gestreefd om de algemene beginselen van ons vak tot hun recht te doen komen. „Eerst het beginsel, dan de toepassing”, aldus zou men de hieraan ten grondslag liggende opvatting kunnen typeren. Men zou ook kunnen zeggen: het algemene gaat vooraf aan het bijzondere. Lange tijd is het onderwijs in de inrichtingsleer gekenmerkt geweest door een grote mate van casuïstiek. Het was gericht op het aanleren van oplossingen. De afgestudeerden kennen de inrichting van vele soorten bedrijven en onderdelen van bedrijven en leerden hier dit en daar dat toe te passen. De inrichtingsleer had daardoor - er is in de literatuur meermalen op gewezen - een wat fragmentarisch, kaleidoscopisch karakter en daarvan draagt ook de oude studie-leidraad de sporen.

In plaats van op de toepassing van oplossingen dient het onderwijs - en ook de praktijkbeoefening - zich veeleer te richten op de toepassing van algemene beginselen en regels. De nieuwe studieleidraad tracht deze te geven: een aantal uitgangspunten, op grond waarvan kan worden beoordeeld welke oplossing in een bepaald geval de meest doelmatige is.

Met nadruk moet er op worden gewezen, dat het bovenstaande een wit-zwart schildering is, die onrecht doet aan datgene, wat menig goede opleider aan zijn leerlingen wist mee te geven. Vooral de laatste 10 jaren zijn allerlei veranderingen te dezen aanzien merkbaar geweest. Een van de punten, waarop dit aanwijsbaar is, moge hier worden genoemd: de aard van de vraagstukken voor de schriftelijke examens inrichtingsleer. Hierbij werd reeds doelbewust in de richting gestuurd van meer organisatorische vraagstukken. In de verslagen van het Bureau der Examens van het N.I.v.A. vindt men ook terug, welk een grote betekenis wordt gehecht aan het voorstellen van een juiste probleemstelling.

Het nieuwe studieprogramma, dat uiterlijk de indruk geeft van een plotselinge koerswijziging, is dat in feite dus geenszins. Voor een belangrijk deel is zij de codificatie van een ontwikkeling, die reeds jaren gaande is. Tegelijk echter worden de ontwikkelingslijnen doorgetrokken, consequenter

getrokken en in die zin wordt met dit nieuwe programma dus - zoals trouwens met een goed programma ook behoort te worden gedaan - voortgelopen op de ontwikkeling in de naaste toekomst. In hoeverre men daarin is geslaagd, zal slechts deze toekomst ons kunnen leren. Men kan te dien aanzien weinig voorspellen, hoogstens dit, dat deze nieuwe studieleidraad waarschijnlijk niet zulk een lang leven (bijna 20 jaar) zal zijn beschoren als zijn voorganger. Daarvoor is het vak te veel in beweging.

Ten besluite van deze paragraaf dient, naar wij menen, nog eens met nadruk te worden gezegd, dat de bezinning op de algemene grondslagen van de administratieve organisatie niet alleen van belang is voor het onderwijs, doch ook voor de *praktijkbeoefening*. Men is misschien geneigd te zeggen: voor het onderwijs kan het uiterst nuttig zijn om de grondbeginselen te analyseren, maar in de praktijk staat men telkens voor het concrete geval, waarin een concrete oplossing moet worden gevonden. Juist echter omdat het praktische leven oneindig gevarieerd en altijd anders is, komt men er niet met schlabone-oplossingen, althans niet op bevredigende wijze. Ook hier is het de fundamentele analyse, het volledig doordenken van de situatie, die uitkomst moet bieden.

#### 4. BETEKENIS VOOR DE BEROEPSUITOEFENING

##### 4.1. *Probleemstelling*

In een laatste paragraaf van dit artikel willen wij een ogenblik stilstaan bij de betekenis, die de hier besproken herziening kan hebben voor de uitoefening van het accountantsberoep.

Al direct is het nodig om in deze probleemstelling een correctie aan te brengen, of liever een aanvulling, want wij willen hier niet uitsluitend het rechtstreekse verband tussen studieprogramma en praktijk in het oog vatten. Zonder twijfel is dit directe verband aanwezig: degenen, die onder vigueur van dit nieuwe studieprogramma het vak administratieve organisatie bestuderen, staan aanstonds in de praktijk gewapend met een ruimere kennis op organisatorisch gebied en, naar mag worden gehoopt, met een wat andere methode van benadering der problemen dan velen van degenen, die volgens het oude programma werden opgeleid.

Dit „aanstonds” zou dan echter een termijn inhouden van minstens enige jaren. Het examineren op basis van het nieuwe programma gaat immers eerst in 1960 (?) een aanvang nemen en degenen, die dan mondeling examen administratieve organisatie hebben afgelegd, zullen normaliter pas in 1962 of later aan hun slotexamen toekomen. Nog afgezien trouwens van deze formele factoren, zal het een aantal jaren vergen voor het onderwijs in de administratieve organisatie in zodanige mate is omgebogen in de nieuwe richting, dat van een belangrijke invloed sprake kan zijn.<sup>5)</sup> En tenslotte moet worden opgemerkt, dat men van een waarlijk belangrijke invloed eerst zal kunnen spreken wanneer een aanzienlijk aantal accountants volgens dit programma zijn afgestudeerd.

De invloed van het nieuwe studieprogramma op de praktijk is echter niet beperkt tot deze rechtstreekse inwerking op de nu nog studerende. Wij maakten er reeds melding van (paragraaf 3.2.), dat sommige examenvraagstukken van de laatste jaren al in de nieuwe richting gingen. Er zal ook langs andere weg dan het onderwijs een *indirecte* inwerking plaatsvinden op velen, die thans reeds zijn afgestudeerd. De belangstelling voor organisatie-problemen is snel groeiende. Hierboven (zie paragraaf 2.5. van dit

<sup>5)</sup> In dit verband moet ook worden bedacht, dat van een literatuur op dit vakgebied, die aansluit op de vernieuwde onderdelen van het studieprogram, nog weinig sprake is.

artikel) was er reeds gelegenheid om te wijzen op de omvangrijke inschrijving van N.I.v.A.-leden op een reeks van voordrachten over interne organisatie. Het is waarschijnlijk, dat in de naaste toekomst nog meer van dergelijke activiteiten zullen worden ontplooid.

Het zojuist genoemde voorbeeld maakt tevens duidelijk, dat het niet juist is om (alleen) te spreken van de invloed van het nieuwe studieprogramma, doch dat men het probleem veeleer zo moet stellen: welke betekenis voor de beroepsuitoefening zal de ontwikkeling hebben, waarvan het nieuwe studieprogramma één van de uitingen is?

#### 4.2. *Verzelfstandiging van het studievak administratieve organisatie*

Alvorens te trachten de op deze wijze gestelde vraag te beantwoorden willen wij gaarne de recente ontwikkeling, waarvan in paragraaf 2. en 3. van dit artikel enige belangrijke kenmerken werden weergegeven, nog op een andere wijze typeren. Wij menen, dat kan worden gesproken van een (verdere) *verzelfstandiging* van het studievak administratieve organisatie.

In de vakopleiding voor accountants heeft de inrichtingsleer, zo menen wij te kunnen stellen, lange tijd een in wezen ondergeschikte plaats ingenomen. Met enige overdrijving, maar toch met een kern van waarheid, kan worden gezegd, dat de inrichtingsleer de dienseresse van de controleleer was.

In zijn controlefunctie moet de accountant komen tot een oordeel over de uitkomst - bijvoorbeeld de jaarrekening - van een bepaalde administratie. „Geeft dit overzicht een juist beeld van het gevoerde beheer?” aldus luidt de kernvraag.

Daarbij staat de verantwoordingsfunctie van de administratie centraal. Maar om te beoordelen of een verantwoording een juist beeld geeft, moet de accountant weten hoe zij tot stand is gekomen. Dit is een hoofdreden van zijn belangstelling voor de administratieve organisatie. En uiteraard ook de omgekeerde relatie: hoe moet ik organiseren om tot een betrouwbare verantwoording te komen. In deze zienswijze past, dat aan het organisatorische probleem van de „functieverdeling” een eerste plaats wordt toegekend.

Het zou niet juist zijn om te stellen, dat deze visie op de inrichtingsleer representatief is voor de huidige accountancy. Al vele jaren is er een ontwikkeling gaande in een andere richting, waarbij ook andere functies van de administratie op de voorgrond treden, met name die van „hulpmiddel bij het bedrijfsbeheer” (zoals de vertaling van de klassiek geworden Engelse uitdrukking luidt). Hierin heeft, ook in ons land, de accountant een belangrijk aandeel gehad en zal hij ook nog verder een belangrijk aandeel moeten nemen, want - wij, accountants, moeten de laatsten zijn om de zaak gunstiger voor te stellen dan zij is - er is op dit gebied in menig bedrijf nog veel te doen.

Wat wij hier echter vooral willen beklemtonen is, dat de vraagstukken, die zich voordoen bij het ten volle tot gelding brengen van deze en andere functies van de administratie in het „moderne” bedrijf, vóór alles *organisatievraagstukken* zijn.

Dit duidelijk willen onderkennen, dit als uitgangspunt nemen en daarvan de consequenties trekken is, wat met de nieuwe rangschikking en uitwerking van de leerstof in het studieprogramma is beoogd.

In tweeërlei opzicht is hier sprake van verdere verzelfstandiging van de administratieve organisatie.

Allereerst wordt aan de andere functies van de administratie dan de verantwoordings- en controlefunctie - bijvoorbeeld die van hulpmiddel bij de communicatie in het bedrijf - voor de accountant een gelijkwaardige plaats toegekend. Daarbij komt ook de noodzaak van een synthese aan de orde,

omdat de verschillende functies uiteraard met elkaar zijn verbonden.

En vervolgens - het spreekt vanzelf, dat dit aansluit op het voorgaande - wordt meer ernst gemaakt met de organisatiekant van het vak. Meer dan vroeger zal de opleiding worden afgestemd op het optreden van de accountant als administratief-organisatorisch deskundige.

#### 4.3. De betekenis voor de adviesfunctie

Wanneer wij thans trachten een antwoord te vinden op de vraag, welke betekenis de hierboven geschetste ontwikkeling voor de beroepsuitoefening heeft, dan is het doelmatig daarbij de adviesfunctie en de controlefunctie van de accountant afzonderlijk te bezien.

Wat in de eerste plaats de adviesfunctie betreft, kan met zekerheid worden verwacht, dat deze nog aanzienlijk in betekenis zal toenemen. <sup>6)</sup> In tweeërlei zin kan het optreden van de accountant als adviseur zich uitbreiden in vergelijking tot de thans bestaande praktijk:

- allereerst omdat zijn *werkkerrein* wordt uitgebreid wanneer de grenzen van het vak administratieve organisatie ruimer worden getrokken;
- vervolgens omdat *meer accountants* dan vroeger zich zullen gaan bezighouden met adviezen op administratief-organisatorisch gebied.

Het spreekt vanzelf, dat aan deze expansie tal van problemen verbonden zijn. Het zou ons ver buiten het raam van dit artikel voeren om deze hier te releveren. In de kolommen van dit blad hebben vele van deze vraagstukken reeds aandacht gehad. Men denke aan het met elkaar in conflict komen van de eisen, die de controlefunctie en de adviesfunctie stellen, niet alleen functioneel gezien (collisie), doch ook wat betreft de persoonlijke geaardheid en instelling. Men denke ook aan de vraag, of de omvang van het arbeidsveld van de accountant niet te groot wordt om door één persoon te worden bestreken en aan het feit, dat dit vraagstuk voor een accountantskantoor anders ligt dan voor de individuele accountant. Eveneens moet worden voorbijgegaan aan een beschouwing van de speciale voordelen, die verbonden zijn aan het optreden van de accountant als (administratief) organisatie-adviseur (zoals: zijn bedrijfs-economische en het bedrijf in zijn geheel omvattende beschouwingwijze; het feit, dat zijn relatie met het bedrijf een voortgezette waarneming mogelijk maakt; enz.).

Het zou overigens bijzonder interessant zijn om in aansluiting aan de in de voorgaande paragrafen gegeven beschouwingen na te gaan in hoeverre de gesignaleerde verzelfstandiging van het studievak administratieve organisatie een tendentie inhoudt tot *verzelfstandiging van de adviseursfunctie*. Wij kunnen niet anders doen dan hier het probleem stellen; de uitwerking zou een afzonderlijk artikel vergen.

Eveneens kunnen wij slechts wijzen op het vraagstuk, dat het terrein van de administratieve organisatie op zichzelf zo omvangrijk is, dat binnen een specialisering op dit gebied weer nadere specialisering optreden. Een duidelijk voorbeeld daarvan is de man, die zich in het bijzonder bezighoudt

<sup>6)</sup> Uit onze probleemstelling vloeit voort, dat wij hier alleen spreken over de adviesfunctie van de accountant op administratief-organisatorisch gebied. Het adviesgebied van de accountant reikt uiteraard veel verder. „Een accountant is een deskundige op het gebied van de bedrijfs-economie, de administratieve organisatie en de controle”, zo luidt een veel geciteerde definitie. Hoewel deze definitie voor discussie vatbaar is, kan toch worden gezegd, dat zij het adviesgebied van de accountant vrij goed weergeeft. Niet elk onderdeel van dit gebied genoot echter in gelijke mate de belangstelling van de accountant. Kostprijsproblemen, waarderingstekwesties, financieringsvraagstukken e.d. hadden die vanouds wel, organisatorische vraagstukken echter in veel mindere mate.

Zulks bleek hierboven reeds, waar (par. 2.5) werd gesproken over de inhoud van de Jubileumbundel „25 jaren M.A.B.". Eveneens bleek daar, dat een kentering merkbaar is.

met de problemen van de mechanisatie der administratie. Een grondige bestudering van dit op zichzelf reeds zo omvangrijke gebied, het bijhouden van de steeds voortschrijdende ontwikkeling en het levend houden van de ervaring, maken combinatie met andere arbeid al spoedig bijzonder moeilijk. Zelfs kan binnen het hier bedoelde terrein nog verdergaande specialisering nodig zijn, met name ten aanzien van de zogenaamde automatisering, die in toenemende mate aandacht zal vragen.

Overigens mag in dit verband niet uit het oog worden verloren, dat de zich in de praktijk voordoende problemen in vele gevallen in het geheel niet zulk een specialistische behandeling vereisen. Het wil ons voorkomen, dat er een enorm werkterrein is, dat de accountant met de algemene administratief-organisatorische scholing - zoals hij deze volgens het nieuwe studieprogramma ontvangt - kan bestrijken, zulks met het grootste nut voor ons bedrijfsleven. En komt hij somtijds voor een probleem te staan, waarin hij tot de conclusie komt, dat een specialist geraadpleegd dient te worden, dan zal ook dit advies - gebaseerd als het is op zijn algemene deskundigheid - voor de opdrachtgever van de grootste betekenis zijn.

#### 4.4. De betekenis voor de controlefunctie

Werd in de voorgaande paragraaf verondersteld, dat de accountant met administratief-organisatorische problemen in aanraking komt als adviseur, los gedacht dus van zijn controlefunctie, thans willen wij - ten besluite van dit artikel - nog nagaan welke gevolgen zijn verbonden aan het feit, dat ook de controlefunctie <sup>7)</sup> de accountant met deze problemen confronteert. Daarbij gaat het dus in het bijzonder om mogelijke consequenties van de verbreiding en verdieping van het administratief-organisatorische deel van de accountantsopleiding, die in de paragrafen 2. en 3. van dit artikel werden toelicht.

Men kan namelijk de vraag opwerpen - wij komen ook hier weer niet verder dan het stellen van het probleem - of de accountant, die het terrein van de administratieve organisatie heeft bestudeerd zoals in de nieuwe leidraad is geprogrammeerd, *in zijn controlerende functie niet een verder reikende verantwoordelijkheid krijgt te dragen*, hetgeen uiteraard zou meebrengen, dat hij zijn controle dienovereenkomstig verder moet uitstrekken. Wanneer de accountant een deskundige is - wil zijn, respectievelijk als zodanig erkend wordt - op het gebied van de administratieve organisatie in de *ruimere* zin, die het nieuwe studieprogramma inhoudt, brengt zulks dan niet mee, dat de opdrachtgever, die hem een opdracht tot „accountantscontrole” verstrekt, verwachten mag, dat de accountant de doeltreffendheid van de administratieve organisatie van het betreffende bedrijf mede in zijn onderzoek betreft?

Wij dienen hier wellicht nog iets duidelijker te zijn. Het is immers zo, dat er thans reeds vele accountants zijn, die de vraag, of hun controle de doeltreffendheid van de administratieve organisatie mede omvat, bevestigend beantwoorden. Daarbij kan men zich echter baseren op de engere interpretatie, dat daarmee slechts bedoeld is de administratieve organisatie voorzover deze van belang is voor de juistheid en de betrouwbaarheid van het beeld, dat de jaarrekening geeft. Zelfs indien men het begrip administratieve organisatie in ander verband ruimer opvat, kan de engere interpretatie in dit verband zeer doelmatig zijn.

Het punt is echter, of men deze engere opvatting kan volhouden, wanneer

---

<sup>7)</sup> Het spreekt vanzelf, dat wij hier het oog hebben op de algemene controle, ter „certificering” van de jaarrekening; onderzoekingen met een bijzonder doel blijven buiten beschouwing.

anderzijds ernst wordt gemaakt met een ruimere visie op het vak. In elk geval ligt hier, zo wil het ons voorkomen, een uitermate belangrijk vraagstuk.

Immers, indien deze zienswijze juist is, dan is het onontkoombaar, dat de accountant ook de andere aspecten van de administratieve organisatie in zijn onderzoek betreft. Dan zal hij niet slechts regelmatig hebben te bezien of de administratie wel voldoet aan de eis van een goed verantwoordings- en controlemiddel te zijn, maar ook of zij de leiding wel voldoende steun biedt voor haar beslissingen, of zij de nodige informatie verschaft, of zij voldoet als communicatiemiddel, enz.

De accountantscontrole zou dan mede gaan omvatten een „*organization audit*” althans een „*audit*” van de *administratieve* organisatie. Het behoeft geen betoog, dat een dergelijke organisatiecontrole ook een eigen, specifieke controle-techniek vereist. Er zullen daartoe nieuwe controle-middelen moeten worden ontwikkeld en de controle-programma's zullen in de praktijk dienovereenkomstig moeten worden aangevuld. Eén van de problemen daarbij is de controlefrequentie. Aan een jaarlijkse controle van de gehele administratieve organisatie kan nauwelijks en behoeft ook niet te worden gedacht; maar naast de mogelijkheid van een onderzoek eens in de 3 of 5 jaar staat die van een roulerend systeem, waarbij elk jaar een bepaald deel van de administratieve organisatie aan de orde komt.

Wanneer de huidige ontwikkeling inderdaad tot deze consequentie voert, zo mag men uit het voorgaande concluderen, dan zal de herziening van het programma voor het studievak administratieve organisatie op den duur gevolgd moeten worden door een herziening (uitbreiding) van het programma voor de controleleer.

Wij willen gaarne nog eens herhalen, dat het slechts onze bedoeling is hier het probleem te stellen. Nadere analyse, verdere ontwikkeling der gedachten en met name verdere gedachtenwisseling over deze zaak is dringend nodig. Wel moge worden opgemerkt, dat het probleem thans reeds niet slechts van academische betekenis is, doch dat ook in de praktijk bepaalde consequenties moeten worden getrokken.

Ter voorkoming van misverstand willen wij aan hetgeen in deze paragraaf over de controlerende functie is opgemerkt, toevoegen dat de verklaring van de accountant bij de jaarrekening hierbij niet of nauwelijks in het geding is. Deze blijft betrokken op het beeld, dat de jaarrekening geeft van financiële positie en resultaat. Opmerkingen over de administratieve organisatie, indien nodig, horen daar niet thuis doch in het rapport aan de opdrachtgever, resp. de bedrijfsleiding. Zij hebben dat gemeen met de vele andere punten, die in de relatie tussen opdrachtgever en accountant aan de orde komen, vóór of na het afgeven van de verklaring bij de jaarrekening.

#### 4.5. Slotopmerkingen

Het spreekt vanzelf, dat in de bovenstaande beschouwingen nog vele problemen onbesproken zijn gebleven. Zo zou bijvoorbeeld nog nader moeten worden ingegaan op de vraag of de accountant, die bij zijn controle, zoals in 4.4. bedoeld, bepaalde onvolkomenheden in de administratieve organisatie aantreft, zelf een actief aandeel moet nemen in de verbetering van deze, dan wel of hij dit aan anderen moet overlaten. Hier spelen de problemen, in 4.3. reeds aangeduid, van collisie, ervaring, geaardheid, enz., een rol. Zo zijn er nog andere problemen.

Wij moeten deze beschouwingen echter besluiten. Wij doen dit met vast te stellen dat met de opstelling van dit nieuwe studieprogramma administratieve organisatie, naar ons stellige oordeel, een belangrijke stap is gezet.

De ontwikkeling van het vak, waarvan dit één der uitingen is, kan verschillende consequenties hebben. Enerzijds zijn er krachten, die werken in de richting van een grotere betekenis van de adviesfunctie op het gebied der administratieve organisatie, anderzijds - zo menen wij - zijn er krachten, die de relatie tussen de controlefunctie en de administratieve organisatie verruimen en verinnigen. Hoe dit alles zal uitwerken, valt moeilijk te voorspellen. De vakgenoten zelf zijn het, die daarin een beslissende rol spelen.

---